

租税法律主義理論の今日的展開 [Tentative]
～租税法律主義論をグローバルに検証する

石村耕治(白鷗大学名誉教授)

◆はじめに

I 税法学から見た租税法律主義の所在

1 立法過程から見た租税法律主義の課題

- (1) 租税法律主義を規定する法制史の基礎:英米のリンケージ
- (2) 租税立法における議員立法(議法)と政府立法(閣法)～日米を射程に
- (3) 租税法律主義や予算法律主義と執行府の所在～米日をサンプルに
- (4) 歳入(租税)法と歳出予算(法)とのリンケージ～「バジェット(budget)」とは何か?
- (5) 租税歳出予算(tax expenditure budget)の所在
- (6) 租税法律主義/合法性の原則の展開
- (7) 租税法規不遡及の原則
- (8) 租税立法と課税[租税負担]公平原則
- (9) 納税者の権利保護の原則/納税者権利憲章(法)の制定
- (10) その他

2 租税法解釈から見た租税法律主義の今日的課題

- (1) 租税行政庁の税法解釈に対する敬讓型司法や敬讓型租税審判の適否
- (2) 行政追従司法終焉宣言:米連邦最高裁のローパーブライト(Loper Bright)判決
- (3) 司法の厳格解釈・文理解釈対応策としての租税回避否認立法の可否
- (4) 租税回避防止 EU 指令(ATAD)で新常態(new normal)目指す EU

◆むすびにかえて～分極化:欧米で二極化、わが国で島国化する租税法律主義論

II 税務会計、財政学から見た租税法律主義の所在[under construction]

【資料1】 EU その他世界の主要国での租税法律主義の展開

【資料2】 欧州連合(EU)の予算制度の概要

【資料3】 EU の基本法制に関するイメージでの説明資料

【資料4】 アメリカ連邦の予算法と税法の立法手続～財政調整措置法とは何か

【資料5】 イギリスの予算法と財政法(税法)の概要

《シンポジウム報告テーマ&報告者一覧》

租税法律主義理論の今日的展開

- ・プロローグ:租税法律主義理論の今日的展開
～租税法律主義論をグローバルに検証する
石村耕治(白鷗大学)【税法学】[石村]
- ・アメリカにおける租税法律主義の展開(仮題)
山本直毅(大阪経済大学)【税法学】[山本]
- ・フランスの租税法律主義論の展開(仮題)
伊藤悟(税理士)【税法学】[伊藤]
- ・ドイツにおける租税法律主義論の展開(仮題)
奥谷健(広島修道大学)【税法学】[奥谷]
- ・EUの2つの裁判所における納税者の権利保障(仮題)
～近年の判例の検討を通して
中村芳昭(青山学院大学)【税法学】[中村]
- ・税務会計学の課税の公平と租税法律主義
長谷川記央(税理士・高崎経済大学)【税務会計学】[長谷川]
- ・地方財政における民主的統制(仮題)
～地方税条例主義, 財政民主主義, 住民自治の交錯
吉田貴明(帝京大学)【財政法】[吉田]

* 開催校 谷口智紀幹事(専修大学)

◆はじめに

「租税法律主義」は、租税法の基本原則である。このことは、グローバル（グローバル＋ローカル）に見ても異論がないのではないか。

【表 1】 租税法律主義の英米語での呼び名

- ・ 英語では「tax legality principle/rule of law in tax matters/principle of the legality of taxation/legal taxation system/taxation by consent of the governed/legality principle in taxation」などと呼ばれる。
- ・ 米語では「no taxation without representation」呼ばれる。

【表 2】 課税(租税法)の性格と租税法律主義の所在

- ・ 課税(租税法)は、性格的には国家が財産などに公権力を行使することである。
- ・ このことから、身体や生命などに公権力を行使する刑罰(刑法)にも相通じるところがある(tax statutes are penal in nature)。
- ・ 法治国家、あるいは法の支配(rule of law)が尊重される社会において、租税法律主義と罪刑法定主義が同じような法的基盤(legality principle)のもとで論じられる。
- ・ 以上のような課税(租税法)の性格にかんがみ、租税法律主義は、法的安定性の原則(legal certainty principle)や予測可能性の原則(legitimate expectation principle)を鮮明にし、公権力の恣意的行使から国民/被統治者(the governed)を保護することに狙いがある¹。

租税法律主義原則については大きく、次の射程から議論するのが、わかりやすいのではないか。

【表 3】 租税法律主義論の射程²

- ①租税立法上の原則(租税立法プロセス上の原則)～租税立法過程から見た租税法律主義
- ②租税法の解釈上の原則～租税法解釈から見た租税法律主義

¹ 金子宏「ルール・オブ・ローと日本の租税法」税研 31 巻 5 号 (2016 年)。
[information03.pdf](#)

² See, Frans Vanistendael, Legal Framework for Taxation (1996, IMF). [Tax Law Design and Drafting, volume 1: Chapter 2: Legal Framework for Taxation](#)

わが国では、租税法律主義は、次のようなさまざまな派生的な原則からなるとされる³。

【表 4】わが国での租税法律主義の内容(派生的原則)

- ・ ①課税要件法定主義、②課税要件明確主義、③合法性の原則、④手続的保障原則、⑤租税法規不遡及の原則、⑥納税者の権利保護の原則/納税者権利憲章の制定など
- ・ これらの多くは、①租税立法、②租税法解釈の双方のプロセスに適用ある。

【表 5】租税法律主義およびその派生的原則の「論拠」とは

- ・ 租税法律主義は、伝統的に「法の支配(rule of law)」、「法治国家(Rechtsstaatsprinzip)」などの原則に沿い、租税立法において幅広く法認されている。
- ・ 国によっては、憲法に租税法律主義の規定を置いていない。しかし、租税法律主義を、不文の課税[租税負担]の公平原則などを根拠に保障するところもある。
- ・ また、厳密に言えば、租税法律主義(派生的原則など)の適用については、直接税(例えば、所得税)か、間接税(例えば、関税、付加価値税(VAT/GST))かによっても異なる。
- ・ 例えば、EU では、付加価値税(VAT/GST)への租税法律主義の適用にあたっては、「課税[租税負担]の公平原則(equality principle of taxation)」に加え、「課税の中立原則(neutrality principal of taxation)」などが強調される。
- ・ ただ、この原則の②法解釈プロセスへの適用は「両刃の剣」である。使い方によっては、租税法における分離解釈・厳格解釈の伝統をおきざりにする。あるいは、租税立法プロセスで求められる課税要件法定主義の形骸化につながる恐れがあるからである。

イギリス(UK)を例に、法解釈論から見た「課税[租税負担]の公平原則」の展開と限界は、次のとおりである。

³ 例えば、金子宏『租税法(24版)』(2021年、弘文堂)70頁以下、北野弘久『税法学原論(6版)』(2007年、青林書院)89頁以下、石村耕治編著『現代税法入門塾(12版)』(2024年、清文社)119頁以下などを参照。EUにおける「ルール・オブ・ローと租税法」については、次の文献が参考になる。See, Ana Paula Dourado, “No Taxation without Representation in the European Union: Democracy, Patriotism and Taxes: Principles of Law” Cécile Brokelind ed., Function, Status and Impact in EU Tax Law (2014, IBFD) [Principles of law chapter 10.pdf](#)

【表 6】「租税法の解釈」と「課税[租税負担]の公平原則」適用の限界

《以下が、イギリスを例にした「**伝統的な**」租税法解釈である》

- ・ 租税法の解釈においては、公平の原則は適用されない(Tax provisions are not subject to equitable principles)。
- ・ 租税法は、厳格かつ文理的に解釈されないといけない(Tax provisions are subject to strict and literal construction)とされる。この背景には、イギリスのようなコモンローの国においても、租税は議会法の創造物であり、裁判所の創造物ではない(Taxes are creatures of the Parliament acts, not court.)という考え方がある⁴。
- ・ とりわけイギリスは、「議会主権(Parliamentary Sovereignty)」を採り、立法府優位の体制にあり、かつ、「法の支配(rule of law)」が確立された国家である。司法は、租税法の解釈において、コモンローやエクイティ(衡平法)の原理を持ち出すことはできない、とされてきた。
- ・ 言いかえると、司法は、疑わしきは、政府の利益ではなく、納税者の利益に解しないといけない(Any ambiguity in the tax statutes must be interpreted in favor of the taxpayer, all doubts about a tax statute will be construed against the government and in favor of the taxpayer)。つまり、司法は文理解釈(rule of literal construction/interpretation)に徹しないといけない。
- ・ 租税法の文言が不明確な場合は、その対応をするのは主権を有する議会の任務である。
- ・ こうした考え方は、イギリスのデニング裁判官(Lord Denning)の著名な判決で、明確にされている(Bulmer v. Bolling, England and Wales Court of Appeal[1974] 2 All E.R. 1226, at 1237)。
「裁判官は、ある制定法を、その文言により保護された要件にのみ適用されるものとして解釈している。すなわち、制定法を文言どおり解釈している。仮に制定法の文言が新たな事態～想定されていない事態～を保護していないとする。この場合、裁判官は、その間隙を埋める権限を何ら有していないと判示することになる。裁判官がその間隙を埋めることは、『あからさまな立法権の侵害(naked usurpation of the legislative power)』にあたるからである。その間隙は、議会がそれを埋める時機と判断するまで、そのままにしておかざるを得ない。」
- ・ このデニング裁判官の判決は、租税法律主義論のバイブルともいわれる存在である。伝統的な租税法律主義(tax legality principle)は、「法の支配」の一環

⁴ もちろん、裁判所の租税法 (tax statutes) の解釈は、時代により異なる。See, David W. Williams, “Taxing statutes are taxing statutes: The interpretation of revenue legislation,” 41 Modern Law Review 404 (1978).

- ・ 司法による租税法の解釈が柔軟になり行政追従（行政解釈敬讓）になる、あるいは税制を積極的に簡素化すれば、租税法律主義とぶつかりかねない一般的租税回避否認規定（GAAR）は要らないのではないか。

【表 8】 わが国と他の諸国の租税法律主義論の異同（特徴）とその背景

《わが国の特徴》

◎わが国の租税法律主義論は、全方位、すなわち、きわめて射程の広いつくりになっている。

《その背景》

わが国の租税法研究が、諸外国に学ぶ意欲が高い国民により形成されてきたことも一因ではないか。わが国の法学の学位論文の多くが、諸外国の制度や理論との比較分析・紹介であることから見て取れる。

《他国の特徴》

◎一方、西欧（Western Europe）や北米（North America）を中心とした世界各国の租税法律主義論を見ても、必ずしも、こうした広いつくりになっていない。かなり、個性の強いつくりになっている。

《その背景》

- ・ 各国の租税史が異なることによる。
- ・ 連邦国家（federal state）か、単一国家（unitary state）か、国家連合かの違いもある。
- ・ EU のような国家連合に帰属する国家や地域に共通する司法[欧州司法裁判所（ECJ/CJEU）や欧州人権裁判所（ECER）]の判断が、メンバー国の司法判断を越えた統合的な判断が優先される制度になっていることもある。
- ・ 各国の租税法律主義の理論も、制定法を根拠とするだけでなく、裁判例や学説を根拠に展開されていることもある。

今回の研究大会シンポジウムでは、税法学、財政学、税務会計論の分野から、「租税法律主義」の今日的課題を点検するのが狙いである。加えて、カントリーレポート/国別報告をお願いし、「租税法律主義」をグローバルに再点検しようというものである。

ここでは、以下に、大きく、Ⅰ「租税立法過程から見た租税法律主義」とⅡ「租税法解釈から見た租税法律主義」にわけて、租税法律主義を点検する際の視座/課題を掲げて見る。国別報告者の便宜に資することを狙いである。

I 税法学から見た租税法律主義の所在

1 立法過程から見た租税法律主義の課題

(1) 租税法律主義を規定する法制史の基礎～英米を射程に

- ・ わが国で租税法律主義を論じる場合によく取り上げられる国は、次の2国。

イギリス(UK)

アメリカ(USA)

【表9】租税法律主義を描写する英米法制史のポイント

- ・ イギリス(UK)における租税法律主義(tax legality principle)は、同国の不文の憲法制定史でもある。
- ・ イギリスの租税法律主義の淵源は、マグナカルタ(Magna Carta/Great Charter:1215年)、権利の請願(Petition of Right:1628年)、権利章典(Bill of Rights:1689年)である。イギリスは、これら成文の宣言発布により、イングラント国王による恣意的課税を制限し、被統治者(the governed/ British subjects)が選んだ議会で決めていくプロセスを確立した。
- ・ 18世紀のイギリスでは、所得税はなかった。所得税は、被統治者の生活に政府の介入をゆるすものであるとして嫌われたからである。当時、租税は、財産税や貿易関税を中心に行っていた。【アメリカのトランプ大統領は、「関税男」を自認する。古典に復古する租税政策とも取れる。】
- ・ イギリスの植民地であった北米(North America)は、独自の税制を維持していた。しかし税率は低かった。植民地は独自の職業軍人を有していなかった。志願兵で治安を維持していた。
- ・ 1754年に、北米植民地では、フランス、先住民との闘いが勃発した。イギリスは、軍隊を送った。「7年戦争(Seven Years' War)」といわれるものである。
- ・ 1763年に戦争はイギリスの勝利で終結した。しかし、膨大な戦費支出で、イギリスの国家債務が急増した。
- ・ そこで、イギリスは、植民地の被統治者を対象にした増税を実施した。植民地ではイギリス本国による増税に対する反対の動きが活発になった。
- ・ 1764年に、マサチューセッツで、ジェームズ・オーチス(James Otis)は、「イギリス議会が植民地の被統治者の同意なしで課税するのは、イギリス憲法に違反する。」というキャンペーンを展開した。

- ・ イギリス議会は、1764 年に、砂糖法 (Sugar Act) を通過した。北アメリカ植民地が西インド諸島から輸入する砂糖に課税するものであった。
- ・ 植民地、とりわけニューイングランドが砂糖税に反対した。サミュエル・アダムス (Samuel Adams) は、「植民地は新税を決める本国イギリス議会に法的代表を送ることが認められておらず、奴隷に等しい」とのキャンペーンを掲げ抗議活動を展開した。
- ・ にもかかわらず、イギリス議会は、1765 年には、新聞その他法的書類などを対象にした印紙法 (Stamp Act) を制定した。しかし、印紙税は不評で、翌 1766 に、イギリス議会は廃止した。
- ・ その一方で、イギリス議会は、同年、アメリカ植民地法 (American Colonies Act 1766)、通称「宣言法 (Declaratory Act)」を制定した。同法は、イギリス議会に、植民地やその被統治者を完全に支配する法律を制定する権限を付与するものである。
- ・ 1768 年に、ロンドンの新聞にはじめて「代表なければ課税なし (No taxation without representation)」の標語が登場した。
- ・ この標語は、1760 年代から 1770 年代に、イギリス国王が植民地の臣民/被統治者に対する課税権を有するかを議論する際に幅広く使われた⁷。
- ・ また、この標語は、1767～78 年のタウンゼント諸法 (Townshend Acts) [当時のイギリスのタウンゼント大蔵大臣がつくった植民地増税諸法] や 1773 年茶法 (Tea Act) のような植民地課税の賛否を議論する際の論拠としても使われた。
- ・ 議論は尾を引き、1776 年のアメリカ独立宣言 (Declaration of Independence) につながっていく。
- ・ 1778 年に、イギリス議会は、各種植民地課税を廃止する「植民地課税[廃止]法 (Taxation of Colonies Act)」を通過した。しかし、時すでに遅かった。
- ・ 今日でも、アメリカでは、「代表なければ課税なし」の標語は、国民に税を課す際に、議会を通じて、被統治者から同意を求めることを前提とする際に広く使われる。
- ・ しかし、「代表なければ課税なし」の標語が租税法律主義を表す“共通語”として、英米以外の諸国で通用するかどうかは慎重を要する。

⁷ See, Judge Gran Dorfman, “The Founders’ Legal Case: ‘No Taxation Without Representation’ Versus ‘Taxation No Tyranny’,” 44 Hous. L. Rev. 1377 (2008).

(2) 租税立法における議員立法(議法)と政府立法(閣法)～日米を射程に

日本	アメリカ(USA)
----	-----------

(A) わが国の立法プロセスの特徴

- ・ 税制改正法や予算の制定プロセス
日本国憲法は、次のように規定する。

【表 10】 リマインダー: 憲法 41 条と 86 条

【第 41 条】国会は、国権の最高機関であつて、国の唯一の立法機関である。 【第 86 条】内閣は、毎会計年度の予算を作成し、国会に提出して、その審議を受け議決を経なければならない。
--

- ・ 「国の唯一の立法機関」の建前、あるいは。国会単独立法の原則からすれば立法の主流は「議員提出議案((private members' bills)」でなくてはならない。とりわけ租税立法が、ほぼ閣法(内閣提出法案/政府立法/(government bills))であるのはおかしいのではないか。
- ・ 一方、予算については、「内閣」に提出権があると明記している。
- ・ この点、わが国の衆議院の役割を英文で紹介した文面では、「法案の提出(Deliberation of bills)」について、次のように表記/アナウンスしている⁸。

【表 11】 わが国政府の「法案および国の予算提出」の英文紹介文

法案は、国会議員、または内閣が提出することができる。一方、国の予算または条約は内閣のみが提出できる (Legislation can be submitted by Diet Members or by the Cabinet, but only the Cabinet can submit the national budget or a treaty)。
--

(B) アメリカの立法プロセスの特徴

- ・ 大統領制の下にあるアメリカにおける租税[歳入]法案、予算[歳出]法案を含む法案提出の場合は、どうだろうか。
- ・ 連邦議会制度の特徴として、法律案提出権は連邦議会議員のみが有する。
- ・ 一方で、大統領には連邦議会が可決した法律案の拒否権限がある⁹。

⁸ [Diet functions-Deliberation of Bills](#)

⁹ 高澤美有紀「アメリカ合衆国の議会制度」調査と情報 1045 号 (2019 年、国会図書館) https://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_11247815_po_1045.pdf?contentNo=1

①法律案の種類

- ・ 法律案の形式には、租税[歳入]法案 (tax bill)・予算[歳出]法案 (budget and spending bill)を含む①法律案[bill. 公法律案 (public bills)と私法律案 (private bills)がある。]と、②両院共同決議案 (joint resolution)の2種類がある。両者は同じ手続を経て法律となり、実質的な違いはない。
- ・ ほとんどの法律案は①法律案の形式であり、②両院共同決議案は法律案より限定された事項を扱う傾向がある。
- ・ いずれの形式の法律案も両院の議決後、大統領の署名を経て法律 (law)となる。

② 法律案の提出

- ・ 法律案の提出は、議員にのみ帰属する権利である。議員は単独で提出することができる。法律案を提出する議員は、各議院の立法顧問局 (Office of the Legislative Counsel) から専ら立法技術を中心とした法的整合性について支援が受けられる。
- ・ 大統領は、必要かつ適切と認める施策の審議を勧告することができる。これらの施策を実施する法律案は、執行[行政]府が草案を作成し、依頼を受けた所管委員会の委員長等が議会に提出する。議会で実質的に審議される法律案の多くは、実質的に執行府に由来するとされる。

【表 12】アメリカ連邦憲法の「歳出予算法律主義」規定(第1条第9節7項)

国庫からの支出は、すべて法律で定める歳出予算 (appropriations) に従って行われなければならない。すべての公金の支出入に関する正式の報告及び決算は随時公表しなければならない。(第1条第9節7項)

- ・ 一方、歳入を賦課するための法律案 (bills for raising revenue) は、下院で先議される。合衆国憲法1条7節1項は、次のように規定する。

【表 13】アメリカ連邦憲法の「合衆国議会の議事手続」(1条7節1項)

歳入の賦課にかんするすべての法案は、先に下院に提出しなければならない。ただし、他の法律案におけると同様に、上院はこれに対して修正案を発議し、または修正を付して同意することができる。

(3) 租税法律主義や予算法律主義と執行府の所在～米日をサンプルに

- ・ 議会が租税法を制定する租税法律主義や予算法律主義をとるとしても、国によっては、「執行府 (executive branch) 」[あるいは「行政府 (administrative branch) 」]が、

租税法制定プロセスや予算法制定プロセスに積極的にかかわるケースが散見される。アメリカが1例である。

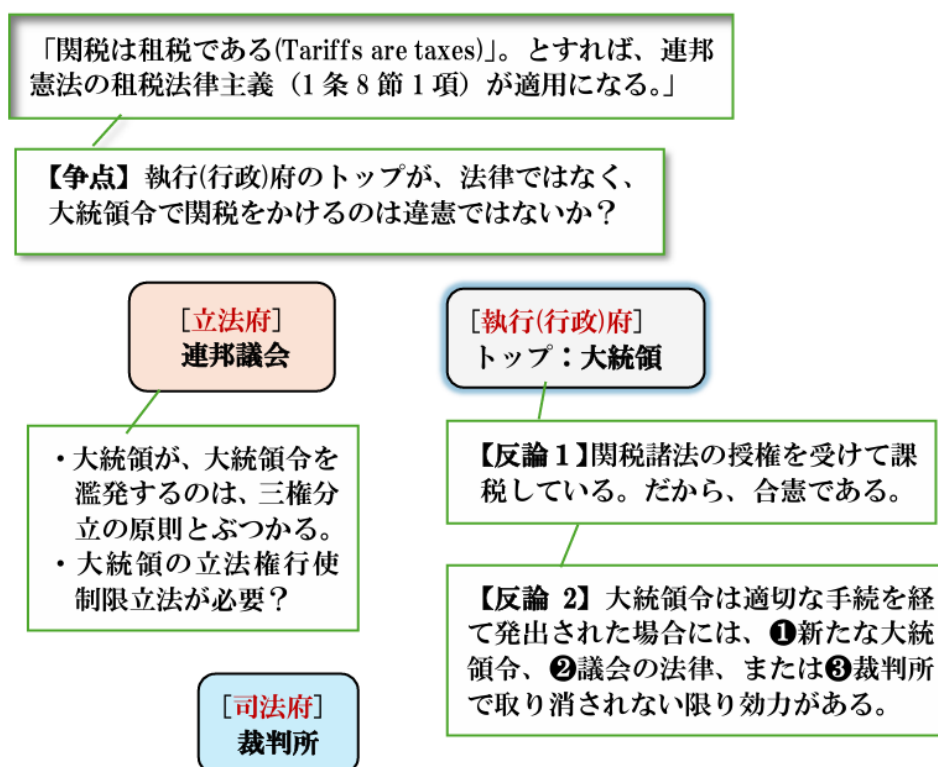
◎アメリカの租税法制定プロセスや予算法制定プロセスの特徴

大統領の強い介入権

大統領令の所在

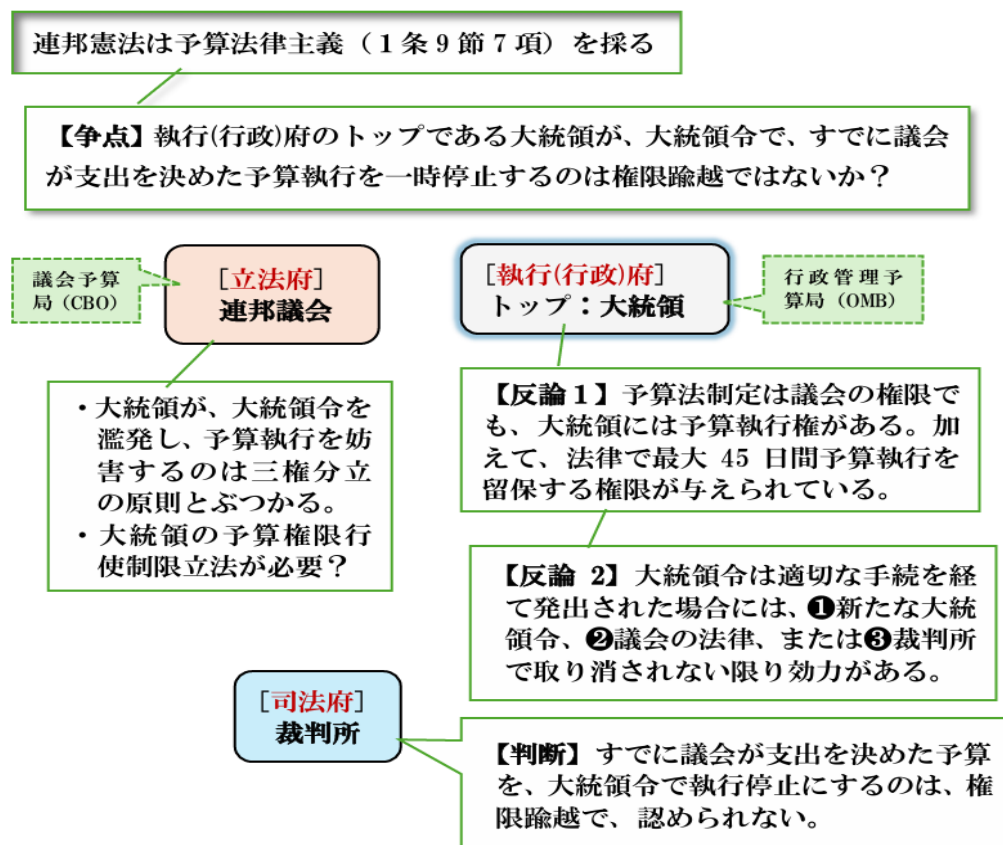
- ・ 三権分立 (regime of separated powers) 制のもとでは、本来、立法は立法府 (国会・議会) が担うとされる。ところが、大統領制を採るアメリカでは、とりわけ、大統領令 (Presidential directives) を使った課税や予算への執行府の介入権が問われる¹⁰。

【表 14】一目でわかるアメリカの「租税の賦課/租税法律主義と大統領令」争点ポイント



¹⁰ Cheryl Block, “Pathologies at the Intersection of the Budget and Tax Legislative Process,” 43 B.C. L. Rev. 863, at 870-83 (2002). 合衆国における大統領制のもとでの連邦の租税立法過程プロセスについて詳しくは、石村耕治『アメリカ所得課税法の展開』(2017 年、財経詳報社) 775 頁以下、石村耕治「トランプ 2.0 政権の自国第一課税政策を読む～租税法律主義、予算法律主義と大統領令の法的所在」TC フォーラム研究報告 2025 年 2 号 [2c8b8c85bb61599362f93b98dd0fe1e2.pdf](https://www.tcforum.org/research-report/2025/2/c8b8c85bb61599362f93b98dd0fe1e2.pdf)

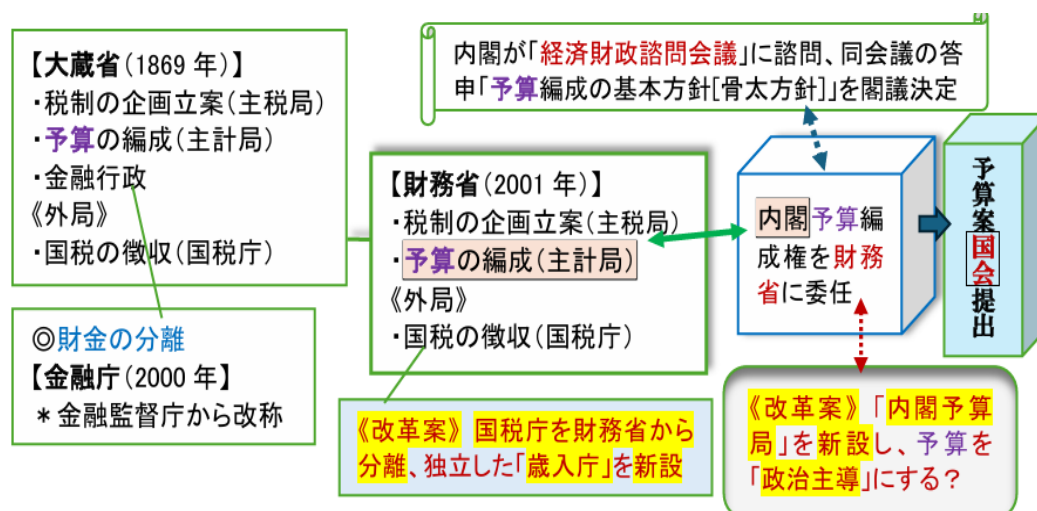
【表 15】 一目でわかるアメリカの「連邦予算の執行/予算法律主義と大統領令」
争点ポイント



【表 16】 比較:わが国の予算をめぐる内閣と財務省の関係

《財務省解体論の改革も含む》

憲法には、「内閣に予算提出権」がある【内閣は、予算を作成して国会に提出すること。(73条1項5号)】と、しっかり書いてある。



(3) 歳入(租税)法と歳出予算(法)とのリンケージ

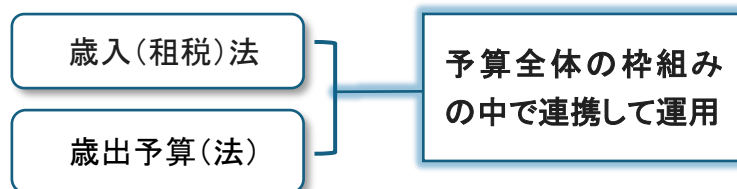
～「バジェット(budget)」とは何か？

- ・ イギリスやアメリカ、ドイツ、フランス等では、「租税法律主義」を「予算法律主義」とのリンケージでとらえようとする。
- ・ 租税に関する「租税法律主義」原則を点検するとする。この場合、各国の租税に関する「予算法律主義(No spending without Parliament's nod)」原則がどうなっているかを精査することも大事である。

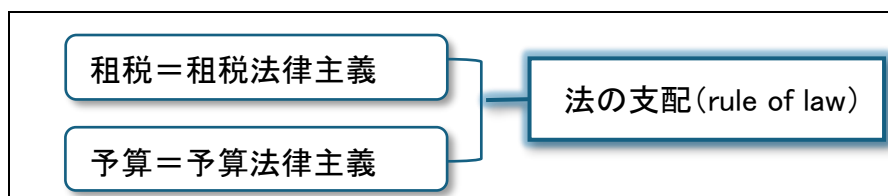
【表 17】「バジェット(budget)」とは何か？

- ・ イギリスやアメリカ、ドイツ、フランス等では、「歳入(租税)法」と「歳出予算(法)」は、法制度としては分離されている。しかし、双方は、予算全体の枠組みの中で連携して運用されている。バジェットは、歳出・歳入全体の青写真を明示する。
- ・ 「budget」は、「revenue estimate/歳入見積」と「expenditure estimate/歳出見積」の「financial plan/財政計画」ではないか？
 ＊「budget」の邦訳は、「予算」か、「財政(fiscal)」か？ 邦訳せずに「バジェット」とカタカナ表記する例も見られる。

◎【予算(バジェット)全体の枠組み】



- ・ わが国では、「租税法」を「予算」との別物としてとらえる傾向が強い。背景には、予算を純粋な法律としてとらえていないことも一因ではないか。
- ・ 英米などでは「租税に関する租税法律主義」、「予算に関する予算法律主義」を連携してとらえ、双方を「法の支配(rule of law)」のもとに置こうとする。



- ・今回は、研究大会シンポの検討対象国は、イギリス・アメリカ・ドイツ・フランス・EU（欧州連合）・日本である。
- ・以下は、対象国等[国＋地域（EU）別]を絞り、わかる範囲でまとめた、「歳出予算（法）制と歳入（租税）法制の概要」である。

【表 18】 英・米・独・仏・日・EU の歳出予算（法）制と歳入（租税）法制の概要

◎財政年度（FY=financial year）	
①イギリス	・ 4 月～翌年 3 月
②アメリカ	・ 前年 10 月～9 月。年次＋多年度枠（2 年、10 年以内）
③ドイツ:	・ 1 月～12 月
④フランス:	・ 1 月～12 月
⑤日本:	・ 4 月～翌年 3 月
⑥EU:	・ 1 月～12 月。年次＋多年度枠[7 年間の「多年度財政枠組み（MFF=Multiannual Financial Framework）」]
◎予算と租税のリンケージ:「分離型」と「統合型」	
①イギリス	分離型（separated type）
・ 「バジェット（budget）」という言葉は、わが国では“予算”と邦訳される。しかし、イギリスでは、「バジェット」は、歳出（予算）＋歳入（税制）双方をカバーする概念である。「財政（fiscal）」に相当する。言いかえると、予算法律主義（No spending without Parliament's nod）や租税法律主義（No taxation without legislation）を包摂する。 ・ 歳出予算は予算法により議会の承認が必要で、政府の支出計画を法的に裏付ける。財政（租税）法はその歳入を支える税収を確保するための手段。両者はセットで審議される。 ・ 財政（税制改正）法は包括タイプである。 ・ ①歳出予算法（Appropriation Acts）[7 月・翌年 3 月]＋統合国库資金法（Consolidated Fund Act）[12 月]と、②財政法（Finance Act）[税法]は、別々に議会下院（庶民院 / House of Commons）で審議¹¹。下院のみが歳入と歳出権限を持つ。「下院財政特権（Commons financial privilege）」と呼ばれる¹²。議会では、歳出予算法（supply and	

¹¹ See, UK Parliament, [MPs' Guide to Procedure](#), Budget and Finance Bill

¹² See, UK Parliament, [MPs' Guide to Procedure](#), Taxation and spending

appropriation bills)の審議に比べ、財政法案(finance bill)[税革法案]の方が慎重に審議される。

- ・ これは、議会上院(貴族院/House of Lords)は、選挙で選ばれていない議員で構成されていることによる。つまり、イギリスの「代表なければ課税なし(no taxation without representation)」の伝統を護る趣旨もある。

* イギリスには、国別②アメリカにあるような「Authorizing Acts(歳入授權法)」という分類はない。イギリスでは、歳入(税収)に関する法律はFinance Acts(財政法)として制定される。イギリスの財政法[税法]が、実質アメリカの「Authorizing Acts(歳入授權法)」に相当する。

* * なお、イギリスの各年の税制改正法である財政法(Finance Act 20●●)は、個別の改正税法(所得税+法人税+キャピタルゲイン税+VAT+……)を一本化した包括的税制改正法である。

* * * 財政法案(Finance Bill/Act)は、金銭法案(money bill)と対比される。「金銭法案」とは、1911年議会法(Parliament Act 1911)1条で導入された迅速予算審議手続である【法文邦訳は、初宿・辻村『世界憲法集(第5版)』(2020年、三省堂)31頁以下参照】。審議対象は、課税、税の減免、公債発行、政府による企業買収の財政措置、補償金支出など財政事項がもつばら直接の歳入や政府支出にかかわる事項に限られる。議会上院の議長(Speaker)が認定すると金銭法案になる。金銭法案と認定されると、法案の下院(庶民院)のみへの提出も可能。また、両院で審議され、可決後、上院(貴族院)で否決または修正されたとしても、1か月で成立可能とする。ただし、通常の立法手続を踏む財政法案(Finance Bill/Act)とは異なり、財政関連事項(例えば租税手続など)の改正事項を法案に含むことはできない¹³。

②アメリカ:分離型(separated type)

- ・ イギリスの「バジェット」の概念を継受したアメリカでは、歳出と歳入は別々に審議されるが、予算決議で財政全体の青写真が示される。その青写真に基づいて、歳出(予算法案)および歳入(税革案)の立法手続が取られる。
- ・ 12本の歳出予算法(Appropriation Acts)と歳入授權法(Authorizing Acts)、つまり税制/税法は、別々に議会上院・下院で審議、下院(単純過半数の218票)、上院(総数の3/5の60票)で可決・大統領の署名を得て成立(以下「通常の法案審議手続」)。
- ・ アメリカの(財政調整)審議手続:通常の法案審議手続に加え、予算通過迅速化措置/ファストトラック(財政調整)審議手続が増加。この財政調整法案審議手続では、議会上下両院決議(concurrent resolution)と調整指示(reconciliation instructions)に基づき、該当委員会が、項目を「歳出・歳入・赤字解消」に絞り、上院のバード・ルール(Byrd Rule)【財政事項に限定ルール】を遵守した法案を作成・提出することができる。

¹³ See, UK Cabinet Office, Guidance Money Bills (Updated 15 February 2024).
[Money Bills - GOV.UK](https://www.gov.uk/government/publications/money-bills)

この場合、上院審議を 20 時間に制限し迅速審議、単純過半数(51 票)の賛成で成立が可能。

- ・ 歳入(税制改正)法は包括タイプである。

③ドイツ: 統合型(integrated type)

- ・ 暦年の 1 月 1 日から 12 月 31 日までを 1 財政年度とする。ドイツでは、歳出と歳入を一体化した予算法(Bundeshaushaltsgesetz)が、通常法律と同様の手続で審議される(憲法 110 条)。日本の一般会計・特別会計に相当する区分はない。予算編成権は内閣にある。財務省が各省庁の意見を取りまとめ原案を作成する。連邦議会(Bundestag)で審議、連邦参議院(Bundesrat)の承認後、成立する。成立後、連邦大統領が署名し、官報に掲載・施行される。
- ・ 税法改正法案は、並行して、年次税法(JStG=Jahressteuergesetz)として、予算法案とは別途に通常法律と同じように審議される。
- ・ 通例、個別の改正税法(所得税+法人税+売上税/付加価値税+……)を一本化した包括法(Artikelgesetz)の形式を採る。所得税+法人税+売上税/付加価値税の税収が「共同税(Gemeinschaftsteuer)」として連邦・州・市町村に配分されるためである。包括的改正税法には、課税標準等の形成から EU 法・判例への対応まで、幅広い内容が列挙される。2024 年の年次税法ではおおよそ 130 の項目が盛り込まれた。
- ・ ちなみに、営業税(Gewerbesteuer)のような地方税の課税権者は自治体であるが、その法的根拠は連邦法にある。このことから、改正法案は、州政府の代表機関である議会参議院で先議後、連邦議会で審議・承認される¹⁴。
- ・ 歳入(税制改正)法は包括タイプである。

④フランス: 統合型(integrated type)

- ・ 暦年の 1 月 1 日から 12 月 31 日までを 1 財政年度とする。予算は毎年度の予算法(loi de finances)で審議される。歳入歳出予算に加えて、税制改正も同一の法案で議決される。
- ・ 予算には、わが国の一般会計に相当する一般予算のほか、特別会計に相当する付属予算や特別勘定がある。なお、社会保障関係費は通常年次予算法に含まれず、社会保障財政法(loi de financement de la sécurité sociale)により別途年度ごとに定められる。
- ・ 予算編成権は内閣にある。内閣は、通常は 10 月に歳出(予算)・歳入(租税)をまとめた予算法(Loi de finances)を下院にあたる国民議会(Assemblée nationale)に提出する。下院での審議と承認を経て、最大 70 日間の審議期間を経て、12 月末までに成立を目指す。

¹⁴ 成田憲彦「ドイツの予算過程」比較法文化(駿河台大学)23号(2019年)、山岸喜久治「現代ドイツの国家財政規律—憲法上の制約と違憲審査」人文社会科学論叢(宮城学院女子大学)32号(2023年3月)参照。

- ・ 1958 年憲法 49 条 3 項は、政府が議会採決を経ずに予算法成立を可とする。
- ・ ただし、2026 年予算案に関して、ルコルニュ首相がこの条項の使用を控える方針を示し、「議会が審議・修正し、決定する」と明言¹⁵。
- ・ 歳入(租税)法は包括タイプである。
- ⑤ **日本**: 分離型 (separated type)。
- ・ 歳出は予算の国会決議と、歳入、つまり租税/税制改正は、別々に国会の衆参両院で審議。
- ・ わが国での「混合型 (hybrid type)」への移行傾向: わが国では、法律でない予算案と、通常法律である予算関連法案【例: 所得税法等改正法案、地方税法改正法案】とは「同一会期内に成立させる」ことを目指して並行審議も可能。
- ・ 歳入(税制改正)法は包括タイプである。
- ⑥ **EU**: 統合型 (integrated type)
- ・ EU の予算は単年度だけでなく、7 年間の「多年度財政枠組み (MFF=Multiannual Financial Framework)」によって運営。現在の MFF は 2021 年～2027 年。その後は、2028～2034 年¹⁶。なお、EU は、加盟各国が有するような直接の課税権を有しない。
- ・ 歳入 (revenue) は、加盟国からの拠出金、関税、付加価値税 (VAT) からの収入、環境賦課金など。
- ・ 2025 年 7 月に、EU は、独自財源確保の CORE (=Corporate Resource for Europe) 【年間売上高 1 億ユーロ以上の EU 域内企業が課税対象】構想を公表。CORE 構想の実現には、**EU 基本条約 (TFEU) 311 条、EU の租税法律主義に基づき**、全加盟国の同意と国内批准が必要。売上高ベースでの課税は、応能負担原則 (ability to pay principle) とぶつかるとの見解もある。
- *【注】英米法系では「分離型 (separated type)」、大陸法系では予算と租税を「統合型 (integrated type)」といわれる。しかし、「分離型」は流動化しており、いわゆる「混合型 (hybrid type)」に傾斜しているという見方もある。

◎ 予算編成権 (budgeting)

① **イギリス**

- ・ 内閣 (Cabinet)

② **アメリカ**

- ・ 議会 (Congress)

¹⁵ 山崎あき「フランス政府、2026 年予算案を提出、防衛費増・富裕層課税強化」JETRO ビジネス短信 (2025 年 10 月 20 日)、梅原秀明「フランスの税務行政の概要と最近の取組」税大ジャーナル 28 (2019 年 9 月)、上野妙実子「フランスにおける立法過程」比較法雑誌 48 巻 1 号 (2014 年) 参照。

¹⁶ See, European Commission, The 2028-2034 EU budget for a stronger Europe, [EU budget 2028-2034](#)

③ドイツ ・ 内閣 ((Bundeskabinett)) ④フランス ・ 内閣 ⑤日本 ・ 内閣 ⑥EU: ・ 欧州委員会 (European Commission)
◎予算の形式と法的典拠 ①イギリス 歳出予算法 ②アメリカ 歳出予算法 ③ドイツ 歳出予算法 ④フランス 歳出予算法 ⑤日本 法律とは異なる議決形式(多数説) ⑥EU EU 基本条約【EU 条約 (TEU)+EU 機能条約 (TUEU)】に基づく「非立法行為」。ただし、加盟国や EU 機関に対して法的拘束力あり。
◎予算の構成 ①イギリス ・ イギリスの予算は、統合国庫資金 (Consolidated Fund) [いわゆる「一般会計」]では、大きく①議定費 (Supply Estimate)と②既定費/議会の議決対象外経費 (Standing Service)に分かれる。予算法律主義 (No spending without Parliament's nod)の下、①議定費のみが、年次の歳出予算法 [Supply and Appropriation (Main Estimates) Bill]の議決の対象となる。 ・ また、統合国庫資金[一般会計]項目は、①議定費 (Supply Estimate)と②既定費を問わず、(a)年次管理歳出 (AME=Annually Managed Expenditure)【義務的経費: 法令や制度に基づく自動的支出。例: 年金その他社会保障費、債務利払い費】と(b)省庁別歳出限度額 (DEL=Departmental Expenditure Limit)【毎年、各省庁に割り当てられる歳出額】にわけられる。

- ・ (a)AME と(b)DEL の合計額を(c)歳出総額(TME=Total Managed Expenditure)という。2025 財政年度比率は、(a)AME:425.9 億ポンド(約 43.3%)、(b)DEL:558.8 億ポンド(約 56.7%で、(c)TME:984.7 億ポンド(100%)である。
- ・ イギリスの主な予算は、次の 3 つである。
 - ① 当初(本)予算(Main Estimates) 歳出(本予算)法/Supply and Appropriation (Main Estimates) Act が根拠法。各省庁の年間支出計画(本予算)を提示。通常 4 月提出、7 月通過
 - ② 補正予算(Supplementary Estimate) 歳出(補正予算)法/Supply and Appropriation (Vote on Account) Act が根拠法。年度途中の予算変更や追加要求。翌年 2 月頃。
 - ③ 暫定(つなぎ)予算(Vote on Account) 歳出(暫定予算)法/Supply and Appropriation (Vote on Account) Act が根拠法。新年度の開始前に、暫定的に支出の一部を承認。通常 2 月提出、3 月通過。
- 他に④改定予算(Revised Estimates)、⑤予算超過額報告書(Statement of Excesses)など。
- ② アメリカ
 - ・ 連邦予算は、①義務的経費(mandatory spending)、②裁量的経費(discretionary spending)、③債務利子(interest payments)からなる。
 - ・ 予算は、大きく次の 3 つある。
 - ① 年次(当初/initial)予算【財政年度である 10 月 1 日から翌年 9 月 30 日までにつき、大統領が毎年提出する「予算教書」を参考に、連邦議会が通常の歳出法案として審議・成立する予算。】
 - ② 補正(supplementary)予算【年度途中で予算の追加や変更が必要になった場合に編成される。災害対応や軍事費の増額などが理由】
 - ③ 暫定/つなぎ(continuing)予算【年次予算が期限(10 月 1 日)までに成立しない場合、政府閉鎖(government shut-down)を回避するために暫定的に予算を継続する措置(CR=Continuing Resolution)】に分かれる。
 - ・ ①年次(当初)予算などに関し、歳入予算法は、原則、②裁量的経費にかかる 12 本の歳出予算法(Appropriation Acts)として[ただし、①義務的経費(mandatory spending)や歳入見積は、歳入予算法の対象外]として議会上下両院で審議・通過すれば、大統領の署名を得て成立。
- ③ ドイツ
 - ・ ドイツの予算は、次の 3 つである。
 - ① 本予算(Bundeshaushaltplan)【暦年の財政年度につき、単年度主義に基づき議会が予算法(Haushaltsgesetz)として審議・成立する予算。】

②補正予算(Nachtragshaushalt)【自然災害や経済危機などを理由に年度途中で予算の追加や変更が必要になった場合に、補正予算法(sgesetz)に基づき制定される予算(憲法 110 条 3 項)】

③暫定/つなぎ予算(Vorläufige Haushaltsführung/Übergangshaushalt)【年次予算法が年度開始までに成立しない場合、暫定予算法が制定される。法的に義務付けられた支出(社会保障、建設プロジェクトなど)に限定される(憲法 111 条)。】

④フランス

・フランスの予算は、次の 3 つである。

①年次(本)予算【暦年の財政年度につき、議会が通常の歳出法案(loi de finances)として審議・成立する予算。】

②補正((collectif budgétaire))予算【年度途中で予算の追加や変更が必要になった場合に、補正予算法(loi de finances rectificative)により制定される。災害対応(décret d'avance)などが理由】

③暫定/つなぎ予算【年次予算法が年度開始までに成立しない場合、暫定予算法が制定される(憲法 47 条 4 項)】。

⑤日本

・日本の予算は、次の 3 つである。

①年次(本/通常)予算【財政年度(4 月 1 日～翌年 3 月 31 日)における、国会で審議・成立する予算。】

②補正予算【年度途中で本予算の追加や変更が必要になった場合に編成される。災害対応、景気対策など、予算外の緊急・追加支出に対応などが理由】

③暫定/つなぎ予算【年次予算が年度開始までに成立しない場合、つなぎで組まれる予算である。】

⑥EU

・EU のような超国家的組織は、「独自の課税権(taxing power、Steuerhoheit/租税高権)を持たない」とされる。EU は、ほぼ各加盟国からの拠出金(state membership contribution)で運営されているからである。

・EU の予算は、すべて欧州委員会(European Council)が提案し、欧州議会(European Parliament)と理事会(European Commission)が承認する。EU 機能条約に基づく通常立法手続(Ordinary Legislative Procedure)による。

・EU の予算は次の 3 つである。

①通常予算(Amending Budget)【毎年策定される予算。7 年間の「多年度財政枠組み(MFF=Multiannual Financial Framework)」[現在の MFF は 2021 年～2027 年]によって運営。通常予算はその枠内で毎年調整される。】

②補正予算(Amending Budget)【年度途中で通常予算の追加や変更が必要になった場合に編成される。災害対応、景気対策など、予算外の緊急・追加支出に対応など】

が理由 ◎暫定/つなぎ予算 (Provisional Budget)【通常予算が期限までに成立しない場合に、つなぎとして編成される予算】
◎租税法律主義の展開の範囲: 租税立法の原則 + 租税法解釈の原則
① イギリス ・ イギリスの租税法律主義 (tax legality principle) の淵源は、マグナカルタ (Magna Carta/Great Charter) [1215 年]、権利の請願 (Petition of Right) [1628 年]、権利章典 (Bill of Rights) [1689 年]。これらの成文の宣言により、「国王は議会の同意なしには課税できない。」のルールを確立。 ・ イギリスは成文憲法を持たないとされる。しかし、立法過程で求められる租税法律主義 (no taxation without legislation) は、これらの成文の宣言で担保されている。 ・ イギリスでは、租税法律主義は立法過程の原則 (立法規範) および 税法解釈の原則 (司法規範) としては展開を見ている。 ② アメリカ ・ 連邦憲法の「租税、関税、輸入税、消費税を賦課して徴収する権限は連邦議会が有する」との規定 (第 1 条第 8 節第 1 項) [1787 年] ・ 連邦憲法修正 16 条の「所得にかかる租税を賦課しかつ徴収する権限を連邦議会 (立法府) に付与する」との規定 [1913 年] ・ アメリカでは、租税法律主義はもっぱら立法過程の原則として機能。税法解釈の原則 (司法規範) としては余り精緻な展開を見ていない。 ③ ドイツ ・ ドイツ憲法 (基本法) には、租税法律主義を直接規定した条項はない。しかし、20 条 3 項は「立法は憲法に適合する秩序に [中略] 拘束される。」と規定し、法治国家原則 (Rechtsstaatsprinzip) を明確にしている。租税法律主義は、立法過程では、この法治国家原則から導き出される。一方、租税法解釈では、憲法 1 条以下の基本的な人権規定、とりわけ 3 条の平等原則に、租税法律主義の典拠を見出すことができる。 ④ フランス ・ 租税法律主義を、課税の公平原則 (equality principle of taxation) に傾斜する形で憲法に規定する国の 1 つ。1789 年の「人および市民の権利宣言 [Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789] は、次のように規定。 ・ 13 条 [租税の分担] 公の武力の維持および行政の支出のために、共同の租税が不可欠である。共同の租税は、すべての市民の間で、その能力に応じて、公平に分担されなければならない。 ・ 14 条 [租税に関与する市民の権利] すべての市民は、自ら、またはその代表者によって、公の租税の必要性を確認し、それを自由に承認し、その用途を追跡し、かつその数学、基礎、徴収、および期間を決定する権利を持つ。

- ・ 1958 年フランス第 5 共和国憲法 (French Constitution of 4 October 1958) 34 条 1 項は、あらゆる種類の税の課税ベースや税率、税の賦課徴収については、議会が定める法律事項であるとし、租税法律主義 (le principe de légalité) を規定する。
- ・ フランスでは、租税法律主義は立法過程の原則および税法解釈の原則として展開を見ている。
- ・ なお、同 47 条は「予算法律主義を明文で規定する。

⑤日本

- ・ 憲法 84 条。日本では、租税法律主義は立法過程の原則および税法解釈の原則として展開を見ている。

⑥EU

- ・ EU は、ほぼ各加盟国からの拠出金 (state membership contribution) で運営されている。一般に、EU のような超国家的組織が「独自の課税権 (taxing power, Steuerhoheit/租税高権) を持たない」とされる。ことから、租税立法は加盟国の権限事項である見ることになる。
- ・ しかし、EU の「指令 (directive)」、例えば VAT 指令では、VAT の賦課徴収が加盟国の国内税法に基づき行われるべき旨規定する。この場合、EU は、加盟国が適切な VAT 立法で課税しているか、つまり加盟国の VAT 立法がその国の租税法律主義に基づいているかチェックしないとイケない。EU 司法裁判所 (ECJ) は、EU 法の優越性 (Supremacy of EU law) のルールを前面に押し出し、租税法解釈において租税法律主義原則を展開している。
- ・ 2025 年 7 月に、EU は、EU 機能条約 (TFEU) 311 条【連合は、その目的を達成し政策を遂行するために必要な手段を自らに備えるものとする。他の歳入を妨げることなく、予算は完全に独自財源から賄われるものとする。】を典拠に、独自財源確保の CORE (=Corporate Resource for Europe) 【年間売上高 1 億ユーロ以上の EU 域内企業が課税対象】構想を公表。ただし、CORE 構想の実現には、EU の租税法律主義に基づき、全加盟国の同意と国内批准が必要。

◎財政規律 (Fiscal Discipline/Debt Brake) と歳出予算 (法) / 歳入 (租税) 法との関係

①イギリス

- ・ 財政規律は、これらの法案が無制限に拡大しないよう、支出と収入の均衡を保つルール。例えば、GDP 比での歳出・税収目標が設定されることもある。

*詳論はカット [under construction]

②アメリカ

- ・ 歳出超過や赤字拡大を防ぐため、連邦議会では、財政再建の 3 つの法的ルールが確立されている。①ペイゴー (PAYGO/義務的経費の管理)、②キャップ (CAP/裁量的経費の管理)、③デットシーリング (Debt Ceiling/債務上限)

③ドイツ

- ・ ドイツの財政規律は、憲法に「債務ブレーキ (Schuldenbremse) 条項」(109 条 3 項、115 条 2 項)として明記されている。
- ・ ①109 条 3 項は、「連邦と州は、原則として起債 (Kredit) によることなく収支均衡予算を組まないといけない。ただし、緊急時 (自然災害、経済危機など) には、議会の承認を得て債務制限を一時的に超えることが可能。」と規定する。一方、②115 条 2 項は、「連邦と州は、原則として起債 (Kredit) によることなく収支均衡予算を組まないといけない。ただし、連邦政府には GDP 比 0.35% までの構造的赤字が許容される。」と規定する。
- ・ 歳出予算は、債務ブレーキの制限内での編成が原則。財政拡張には特別基金 ((Sondervermögen) などや例外条項の活用が要る。
- ・ 他に、EU の最新の財政規律ルールによる規制も受ける。

④フランス

- ・ EU の財政規律【単年度財政赤字を「対 GDP 比 3% 以下」、債務残高を「対 GDP 比 60% 以下」に抑制するルール】を国内法に反映させるため、憲法そのものではなく、憲法 46 条に基づく組織法律 (loi organique) 第 2012-1403 号が制定された。この法律により、中期財政計画法 (Loi de programmation des finances publiques) が制定され、財政均衡目標が法的に拘束されるようになった¹⁷。

*[注] 組織法律 (loi organique) は、通常法律よりも上位で、憲法院 (Constitutional Council) による事前審査が義務づけられている。憲法第 46 条に基づき、特定の憲法条文の実施に必要な場合に限って制定される。組織法はすべて憲法院の合憲性審査を経て成立するため、憲法に準じた拘束力を持つ。

⑤日本

- ・ 憲法 7 章 [第 83 条～91 条] で、国会の議決による歳出・歳入・予算編成・決算報告などを規定。財政民主主義の原則を明記。
- ・ 財政法 4 条: 「歳出は原則として公債や借入金以外の歳入で賄うべき」と定め、国債依存への歯止めを明記。
- ・ 特例公債法: 財政法 4 条の例外として、毎年「赤字国債 (特例国債)」を発行するための例外あり。1975 年以降、例外措置が恒常化。財政法 4 条は空文化。
- ・ 60 年償還ルール: 建設国債は 60 年かけて償還するという原則。将来世代への負担軽減を目的とするが、実効性には大きな疑問符がつく。
- ・ 財政構造改革特別措置法も、財政赤字の削減目標を法律で定める試みだったが、挫折。

¹⁷ 若干古い資料だが、服部有希「フランスの財政ガバナンス～2012 年の中期財政計画制度の改正を中心に」外国の立法 263 (2015 年 3 月) 参照。

⑥ EU

- ・ EU の最新の財政規律ルール(Fiscal Discipline)は、2024 年 4 月に加盟国に正式に適用開始。正式名称は、「EU 経済ガバナンス・フレームワーク(Economic Governance Framework)」。
- ・ その中で、財政規律に関する部分は、「EU 財政フレームワーク(EU Fiscal Framework)」と呼ぶ。次の 3 つの柱からなる。**①**財政監視と是正措置:加盟国の財政赤字や債務水準を監視し、過剰赤字がある場合は是正を求める。従来の「3%ルール」「60%ルール」をベースに、債務削減ペースなどを調整、**②**財政協定(Fiscal Compact):加盟各国に構造的収支の均衡義務を課し、国内法(憲法レベル)で財政規律を確保。2024 年以降は、債務持続性分析に基づく国別計画が中心に、**③**中期財政・構造計画(Medium-term Fiscal-Structural Plans):加盟各国が 4 年間の財政・構造改革計画を提出。歳出の質や投資の優先順位を明示し、欧州委員会が評価・監督。最大 7 年まで延長可能¹⁸。

(5) 租税歳出予算(tax expenditure budget)の所在

- ・ 各種公的政策プログラムの実施には、公的資金提供が伴う。この場合、歳出予算を組んで支出する方法に加えて、税制上の特別措置を定め租税を減免することにより支出を行う方法が幅広く選択される。つまり、租税特別措置を通じて行われることが多い。しかし、こうした税制上の措置を通じた歳出は、予算(budget)に計上されないことから「隠れた補助金」として機能する。このことから、政府予算/歳出に、真実の額が反映されないことになる。
- ・ 1967 年に、当時アメリカ財務省租税政策担当次官補であったスタンレー・S・サリー氏は、こうした減税措置を歳出予算に組み込むために、「租税歳出(tax expenditures)」というコンセプトを提案した。このコンセプトには賛否が分かれる。
- ・ このコンセプトの下、具体的には、租税原則から逸脱する減税措置については、直接歳出と併せて予算審議の対象とするように求めた。連邦議会は、1974 年議会予算執行留保法(CBICA=Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974)を制定し、この提案に応えた。結果、毎年の「租税歳出」予算作成と議会への提出を義務付け、「租税歳出予算」の適否が精査されることとなった¹⁹。
- ・ アメリカで考案された租税歳出(tax expenditures)論の核心は、政府の政策プログラムへの公的資金提供は、できるだけ直接歳出(direct expenditure)によるべきであり、したがって税制を通じて行われるべきではないとする点にある。実際は、「租

¹⁸ 五味佑子「EU の財政ルールの弾力化と高まる独立財政機関の役割」国際金融 1388 号(2025 年 1 月 1 日)参照。

¹⁹ 例えば、石村耕治「租税歳出概念による租税特別措置の統制」『アメリカ連邦財政法の構造』(1995 年、法律文化社)所収参照。

税」と「福祉」を一体化する給付（還付）つき税額控除（refundable tax credit/EITC）導入提案のように、租税歳出は拡大傾向にある。

- ・ しかし、アメリカでは、隠れた補助金・支出（hidden subsidy/spending）にあたる租税歳出は、連邦憲法（1条9節7項）が求める歳出予算法（appropriation act）制定要件にも違反するのではないかと指摘がある。にもかかわらず、理論、憲法訴訟双方の面での展開の遅れが問われている²⁰。
- ・ 租税歳出、租税歳出予算のコンセプトは、グローバルな広がりを見せている。

【表 19】 米英独仏の「租税歳出」概念

アメリカ	・ 連邦財務省の税制分析局（OTA=Office of Tax Analysis）は、税制の経済的影響を分析する機関で「租税歳出（Tax Expenditures）」の評価分析を行っている。毎年、「TAX EXPENDITURES FISCAL YEAR 20●●」を公表している。Tax Expenditures U.S. Department of the Treasury ・ 連邦議会の上下合同租税委員会（JCT=Joint Committee on Taxation）は、「Estimates Of Federal Tax Expenditures For Fiscal Years 2024–2028」を公表している。JCX-48-24 Joint Committee on Taxation ・ これらの報告では、現行税法（IRC/内国歳入法典）に基づく租税特別措置が連邦歳入に与える影響を定量的に分析し、連邦議会に租税立法基礎データを提供している。 ・ 次のような項目を分析対象とする。 ①所得控除（tax deductions）[例：住宅ローン利子控除] ②税額控除（tax credit）[例：勤労所得税額控除（EITC）、子ども税額控除（CC）] ③優遇税率（preferential treatments）[例：長期キャピタルゲインへの軽課措置] ④課税の繰延（tax deferrals）[例：退職口座への拠出] ・ これらは、直接的な歳出ではなく、税制を通じた間接的な政府歳出予算（Tax Expenditure Budget）とみなされ、予算編成や財政健全性の評価において重要な指標となる。
イギリス	・ 会計検査院（NAO=National Accounting Office）が、「租税歳出（Tax Expenditures）」の評価分析を行っている。NAO は、報告書「Tax

²⁰ See, e.g., Johnny R. Buckles, “Constitutional Law and Tax Expenditures: A Prelude,” 76 Ark. L. Rev. 1 (2023).

management of tax expenditures」を発行している。[The management of tax expenditures – NAO report](#)

- ・ NAO は、イギリスの減税措置を構造上の減税 (Structural tax reliefs) と非構造上の減税 (Non-structural tax reliefs) に分類する。そして、後者を「租税歳出」とし、「経済的または社会的な目的を達成するため、政府が特定のグループ、活動、製品に働きかけるために使用する税金の軽減措置」と定義する。
- ・ イギリスの税制は財務省 (HMT) と歳入関税庁 (HMRC) が管轄しており、租税特別措置等も同様にこれらの省庁が管轄する。
- ・ 歳入関税庁 (HMRC) が「Estimated cost of non-structural tax relief」を公表している。最新版は、December 2024 改定版である。[Non-structural tax reliefs – GOV.UK](#)

ドイツ

- ・ 連邦財務省 (BMF=Bundesministerium der Finanzen) は、租税特別措置 (Steuervergünstigungen) の定義を「歳入の減少をもたらす特別な税金の免除」と定義する。アメリカでいう「租税歳出 (Tax Expenditure)」と等しいとされる²¹。
- ・ ドイツにはわが国の租税特別措置法に相当する税法はない。個別税法に租税特別措置等が規定されている。
- ・ 連邦財務省は、租税特別措置等を含む財政援助は長期的には有害な結果をもたらすものであり、政府は 常に市場ベースでの措置に代替できないか検討すべきとしている。

フランス:

- ・ フランスにおいては、一般租税法典内の各条文において租税特別措置等が規定されている。予算局は、予算関連文書として「歳入手段の評価 第 2 巻: 租税特別措置 (ÉVALUATIONS DES VOIES ET MOYENS Tome II)」を発行し、租税特別措置 (dépenses fiscales) の分析結果を公表する。
- ・ この報告書では、いわゆる「租税歳出 (dépense fiscale/ manque à gagner fiscal/ moins-value fiscale)」を「その実施により国の歳入が失われ、納税者にとっては、基準、すなわちフランス税法の一般原則を適用した場合と比較して税負担が軽減される立法または規制条項」と定義される。確定申告やその他のデータを用いて各措置による支出額を計算している。

²¹ 例えば、租税歳出予算の米独比較分析としては、See, Jonathan Babu, “The Tax Expenditure Budget: What the U.S. Can Learn from Germany,” 27 Seton Hall Legis. J. 163 (2002).

(6) 租税法律主義/合法性の原則の展開

- ・ 租税法律主義は、狭くとらえると、合法性の原則 (legality principle of taxation) と見ることができる。すなわち、租税法が強行法規であることから、課税要件を充足するか限り、租税行政庁には、租税を減免する自由、さらには、租税を徴収しない自由はなしとされる。
- ・ 法律に定められたとおりに租税を徴収しなければならないとするルールは、刑事行政における司法警察と犯罪者刑罰を免除する取引をしてはならないとするルールに類似する。
- ・ ところが、わが国を含め米英独仏など主要諸国では、租税犯則事件を含めて重大な犯罪を立件するために微罪を免じる司法取引 (plea bargaining) や起訴猶予合意 (DPA=Deferred Prosecution Agreement) の仕組みが導入されている。

◎「司法取引や起訴猶予合意法制」は、理論的に見ると、「**租税法律主義** (tax legality principle) から派生する**合法性の原則** (legality principle of taxation)」とぶつかるのではないかな？

【表 20】 租税犯則事件と司法取引法制等の米英独仏比較

アメリカ

- ・ 司法取引 (plea bargaining) : 租税犯則事件を含めて重大な犯罪を立件するために被疑者が罪を認める代わりに軽い刑罰を得る仕組み²²。
- ・ **起訴猶予合意 (DPA=Deferred Prosecution Agreement)** : 企業と個人双方に適用。被疑者が犯罪事実を認める代わりに軽い刑罰や他の条件を交渉する仕組み²³。「Non-Prosecution agreement」ともいう。
- ・ 「ビットコインの神 (Bitcoin Jesus)」として知られる投資家ロジャー・バー (Roger Ver) は、脱税事件で連邦司法省 (DOJ) との起訴猶予合意 (DPA) をした。DOJ が 25 年 10 月 14 日に裁判所に提出した文書で判明した。

²² See, Tatsumi, Tomohiko, “Normative Significance of Tax Procedural Law: Reconstruction of the Principle of Legality,” Policy Research Institute, Ministry of Finance, Japan, Public Policy Review, Vol.21, No.1 (January 2025). [ppr21_1_01.pdf](#)

²³ See, Sam Bourton & Nicholas Ryde, “Corrupt Corporations and the facilitation of Tax Crimes: A Review of the UK’s Enforcement Mechanisms,” 85 Law & Contemp. Probs. 213 (2022); Frederick T. Davis, “Judicial Review of Deffered Prosecution Agreement: A Comparative Study,” 60 Colum. J. Transnat’l L. 751 (2022). また、邦語では、杉浦保友「企業不正行為と司法取引～英国と米国の訴追延期合意 (Deferred Prosecution Agreement) 制度の導入経緯」『法務研究』(日本大学法科大学院) 14 号 (2017 年 1 月) 参照。

- ・ アメリカでは、米国市民権を放棄し出国する際には、「出国税(exist tax)」を申告し、IRS から航海許可(Sailing Permit)を得ないといけない。
- ・ 事の発端は、彼が、2014 年に米国市民権を放棄した際に発生した、約 2 億 4,000 万ドル(約 366 億円)相当の仮想通貨の申告漏れがあったことである。IRS から虚偽の納税申告書を提出したとされ、2024 年にスペイン・バルセロナで開催された仮想通貨カンファレンスの最中に逮捕された。
- ・ 今回の合意(DPA)では、彼が約 4,800 万ドル(約 73 億円)を納付すれば、起訴は取り下げられる。この決着は、経済犯罪に甘いトランプ 2.0 政権の政策を反映し、仮想通貨規制の方向性を変える節目として注目されている²⁴。

イギリス

- ・ **司法合意(Plea Agreement)**: 刑事訴訟規則(Criminal Procedure Rules)および判例法による。主に個人に適用。司法合意(Plea Agreement)は、脱税(tax evasion)を含む広く刑事事件において被疑者がその事実を認め、検察と量刑合意を行う制度。裁判官の関与が強く、透明性が高い。
- ・ **起訴猶予合意(DPA=Deferred Prosecution Agreement)**: 企業にのみ適用。被疑者である企業が事実を認める代わりに軽い刑罰や他の条件を交渉する仕組み²⁵。
- ・ イギリスでは、2017 年頃から法人の経済犯罪(CCO=Corporate Criminal Offence)規制強化。2023 年には「経済犯罪・法人透明化法(Economic Crime and Corporate Transparency Act 2023)」が成立し、2025 年 9 月 1 日に施行された²⁶。法人登記局(Company House)の権限強化と不正防止不履行罪(failure to prevent fraud offence)の新設が注目される。
- ・ こうした法規制は、大企業が従業員や代理人による脱税行為を含む経済犯罪行為を防止できなかった場合に、企業自体が刑事責任を問うことにある。
- ・ イギリスでは、このように大企業に対する規制を強化する一方で、脱税事件への訴追延期合意(DPA)の適用も拡大。

ドイツ

- ・ **判決合意制度(Verständigung)**: 2009 年に法制化(刑事訴訟法(StPO) 257c 条)。脱税事件(Steuerhinterziehung)を含む刑事事件に広く適用。量刑の見通しを提示し、被告が自白することで合意。裁判所、検察官、被疑者の三者が量刑に関する合意をする仕組み²⁷。

²⁴ See, IRS News, “Roger Ver admits to misconduct and enters into deferred prosecution agreement,” (Oct. 14, 2025). [Roger Ver admits to misconduct and enters into deferred prosecution agreement | Internal Revenue Service](#)

²⁵ [SFO Deferred Prosecution Agreements - GOV.UK](#)

²⁶ [Economic Crime and Corporate Transparency Act 2023: Factsheets - GOV.UK](#)

²⁷ 日弁連刑事弁護センター編「司法取引制度に関するドイツ連邦共和国調査報告書」

フランス

- ・ **公益に関する司法取引 (CJIP=Convention judiciaire d'intérêt public)**: 2018 年に導入 ((Sapin II 法)。法人にみに適用²⁸。企業などの法人が汚職や脱税【税務調査の結果増差額 10 万ユーロ超の反則】のような経済犯罪を問われた場合に、検察官と合意を結ぶことで刑事訴追を回避できる仕組み。裁判所は、合意内容を承認 (homologation) するが、有罪判決は出さない。公益罰金 (最大で年間売上の 30%)、法人の責任認識と再発防止・監視措置。
- ・ **事前の有罪認識による出頭 (CRPC=comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité)**: 2009 年に導入 (2019 年に改正) (Perben II 法)。略式有罪答弁制度。個人にのみ適用。租税犯則を含む個人の軽微な (délits) 事件での司法取引²⁹。被疑者が事実を認め、有罪を受け入れることが前提。検察官が被疑者に対して刑罰の提案をする。被疑者がそれを受け入れると、裁判官がその合意を審査・承認する。刑罰 (罰金、執行猶予など)。

日本

- ・ **協議・合意制度**: 2018 年 6 月 1 日施行。主に組織的な経済犯罪、薬物・銃器犯罪など (刑事訴訟法 350 条の 2~350 条の 15)³⁰。
- ・ 制度のプロセス: 被疑者・被告人が他人の犯罪に関する証拠や供述を提供する。検察官が不起訴や軽い求刑を提案することができる。弁護人の関与が必須 (刑訴法 350 条の 3・4)。裁判所が合意内容を承認する手続はない。
- ・ **実例**: 融資詐欺と脱税に関する司法取引 (2024 年)。事件概要: 兵庫県の自動車販売会社が銀行融資を受けるために虚偽の決算報告書を作成。税理士法人の元職員がこれに協力した。
 - ・ 司法取引の内容: 元職員が検察に協力し、虚偽書類作成の実態を証言。
 - ・ 結果: 元職員は起訴猶予、会社関係者は起訴され有罪判決。脱税そのものというより、脱税を含む経済犯罪の一環として司法取引が活用されたケース³¹

(2016 年 6 月) 参照。 [司法取引制度に関するドイツ連邦共和国調査報告書](#)

²⁸ [La convention judiciaire d'intérêt public | Agence française anticorruption](#)

²⁹ [Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité \(CRPC\) | Service Public](#)

³⁰ See, Tatsumi, Tomohiko, "Normative Significance of Tax Procedural Law: Reconstruction of the Principle of Legality," Policy Research Institute, Ministry of Finance, Japan, Public Policy Review, Vol.21, No.1 (January 2025). [ppr21_1_01.pdf](#)

³¹ 記事「警察授權で初の司法取引：運用拡大へ転換点か」東京新聞 2024 年 4 月 5 日 参照。報道によると、このケースでは、警察が捜査し、元社長や税理士らが逮捕された自動車販売会社による融資金名目の詐欺事件で、捜査協力の見返りに刑事処分を減免する司法取引 (協議・合意制度) が行われた。

(7) 租税法規不遡及の原則

- ・ 租税法規不遡及の原則/遡及租税立法禁止の原則 (Nonretroactivity principle) は、納税者に不利益を及ぼす租税法規は、その施行後の事実や行為にのみ適用されないといけないというルールである³²。この原則は、**立法過程および税法解釈の双方に及ぶ。**
- ・ この原則は、納税者の不利益を防止することが狙いである。なお、過去の事実や取引から生じる租税債務の変更や納税者の利益になる変更は許されると解される。
- ・ この原則は、より厳格に適用されるとすると、税法は制定後納税者に不利益な改正は一切許されないとも解される。しかし、実際の租税法規不遡及の原則の適用は、柔軟である。
- ・ この原則の適否が問われるのは、タックスシェルター、租税回避行為を緊急に封じることが狙いに、個別的租税回避否認規定 (specific anti-tax avoidance provision) を、法制定時に遡って適用する場合である。
- ・ また、税法律ではなく、施行令・施行規則で遡及適用をすることになるケースも問われる。
- ・ 加えて、被災者支援をするために、災害発生後に税法律を制定し、発生時に遡及して適用する場合、その是非が問われることがある。納税者の利益につながる税法の遡及適用と、納税者の不利益につながる適用に分けて考えるべきかが問われる。

【表 21】米英独仏の租税法規不遡及の原則の概要

アメリカ

- ・ 合衆国憲法1条9節3項は「私権剥奪法または遡及適用法を制定してはならない (No Bill of Attainder or *ex post facto* Law Shall be passed.)」と規定する³³。この条文は刑事法に限定、税法など行政分野には直接適用されない。遡及課税 (retroactive taxation) について、連邦最高裁は過去の判例で、遡及課税が「合理性を欠くほど不公平」であれば、合衆国憲法修正5条の「適正手続条項 (Due Process Clause)」に違反する旨示唆する。例えば、1994年1月の最高裁判決 [*United States v. Carlton*, 512 U.S. 26 (1994)] では、遡及的な税法改正が①「合理的な立法目的に基づいている (例: 税制の濫

³² 例えば、石村耕治「損益通算制限立法の遡及適用の憲法適合性」白鷗法科大学院紀要2号参照。 [白鷗大学機関リポジトリ](#)

³³ Charles B. Hochman, *The Supreme Court and the Constitutionality of Retroactive Legislation*, 73 Harv. L. Rev. 692 (1960); Daniel Shaviro, *When rules change: An economic and political analysis of transition relief and retroactivity* (2000, U. of Chicago P.).

用防止)、②短期間の遡及であること(Carlton 判例では 1 年以内)、③納税者の信頼利益を著しく侵害しないことを理由に、違憲ではないとした。

イギリス

- ・ イギリスでは、議会主権(Parliamentary Sovereignty)のルールの下、遡及立法は許される。ただし、租税についての遡及立法(遡及課税立法)は例外的に許されるに過ぎない。理由は、税法律主義(tax legality principle)の下では法的安定性(legal certainty)や予測可能性(foreseeability/egitimate expectation)を確保するように厳しく求められるからである。手続的には、周知を徹底し、改正の理由や影響を丁寧に説明し、納税者の不利益を緩和するように求められる。
- ・ にもかかわらず、財務省や課税庁はこうした要請を忘れてしまう。定期的にこの要請を確認しているが、しばらくすると突発的な不利益遡及課税措置を蔓延させてしまう。
- ・ 政府は 2011 年に「税制改正の突発的発表に関するプロトコル/公約(Protocol on unscheduled announcements of changes in tax law)」を発表した³⁴。その内容骨子は、①税制改正を施行日より前に遡って適用するのは「極めて例外的」な措置とすること。②予告なしの施行は、租税回避スキーム[例: 租税条約の濫用(treaty shopping)]などへの対応で、③緊急性(immanency)がある場合や、④止むに止まれぬ公益性(compelling public interest)がある場合などに限ること。
- ・ このように、2011 年プロトコル(公約)は、やさしくいえば、当局による突発的な遡及課税立法の濫用を防ぎ、租税法律主義(tax legality principle/rule of law)の求める法的安定性(legal certainty)と予測可能性(foreseeability)を高めることが狙いである。これにより、緊急の遡及的税制改正に対する納税者の信頼を確保し納得を得ようとするものである。
- ・ 例えば、大蔵大臣の予算発表(Budget Speech)以外のタイミングで税制改正が必要になったとする。この場合でも、政府はこのプロトコル(公約)に従い、納税者に改正の理由や影響を丁寧に説明・周知するように求められる。
- ・ ところが、税の専門職や研究者などからは、いまや、この 2011 年プロトコル(公約)も「ザル化(toothless)」しているとの批判が高まっている。またもや不利益遡及課税立法が蔓延してきたからである³⁵。
- ・ 財務省や課税庁(HMRC)が納税者との税金裁判で負けたとする。この場合、当局は裁判所の判決を覆すために直ちに「明確化(clarificatory)」立法

³⁴ See, HM Treasury/HMRC, at 19-20. [Tackling tax avoidance](#)

³⁵ See, Andy Wood, [Retrospective Taxes in the UK: Has the exceptional become the new normal? - Breaking Tax](#) (May 24, 2025).

に走る。相変わらず緊急の遡及的課税立法の濫用が止まらない。まさに「懲りない面々」である。

- ・ イギリスの著名な税法学者であるジュディス・フリードマン (Judith Freedman) 教授は、政府・課税庁 (HMRC) に向けて次のような警鐘を鳴らしている。政府や課税庁 (HMRC) は、敗訴した事件で「司法判決を覆すための日常的な解決策に遡及課税立法を汎用するのは危険である。その作法にもっと憲法上の疑問を持たないといけない。」と。

ドイツ

- ・ 遡及課税は次の 2 つに分けて、判断される³⁶。❶真正遡及 (echte Rückwirkung)、すなわち法律が施行される前にすでに完了した事実や法律関係に対して新しい法律を適用すること (とりわけ所得税のような期間税) は、原則として違憲。一方❷不真正遡及 (unechte Rückwirkung)、すなわち法律施行前に始まっていたがまだ完了していない事実や法律関係に対して新しい法律を適用することは、例外として一定の要件下で遡及が認められる³⁷。
- ・ 憲法的根拠: 憲法 (基本法) 20 条の法治国家原則と信頼保護原則。憲法 103 条 2 項の遡及処罰禁止。

フランス

- ・ 法の不遡及原則 (principe de non-rétroactivité) が一般原則として存在する。民法典第 2 条は、「法律は将来のために限り規定する。法律は何ら遡及的効力を有しない。」と明記する。つまり、法律は原則として公布後の事実や行為にのみ適用される。ただし、この原則は司法を拘束するが、立法府を拘束しない。このことから、立法府が明示的に遡及効を付与すれば、遡及適用は可能³⁸。
- ・ 租税法に関しては、不遡及が原則である。これは納税者の予測可能性や法的安定性を保護することが狙い。とりわけ司法は遡及課税が刑罰的な制裁を含む場合には容認しない。

日本

[under construction]

³⁶ 木村弘之亮「真正遡及効の禁止に反する税法規定は違憲・無効～ドイツ連邦憲法裁判所 2013 年 12 月 17 日決定」税法学 571 号参照。

³⁷ 例えば、関税の虚偽防止目的の遡及課税は公益目的に資するとする 2021 年 4 月 27 日の連邦財政裁判所判決 (XI R 13/20)。See, Wolfgang Herfurtner,

[Rückwirkungsverbot: Bedeutung im Rechtssystem](#)

³⁸ See, Didier Brochon, [« Non-rétroactivité » des lois fiscales : mythe ou réalité ?](#)

(8) 租税立法と課税[租税負担]公平原則

- ・ 租税法律主義は、課税権行使に関する基本原則である。一方、課税[租税負担]公平原則(fair and equitable principle/proportionality and ability to pay principle)は、租税負担の“分配”に関する基本原則である。「租税公平の原則」、「租税平等主義」とも呼ばれる。
- ・ 課税[租税負担]公平原則は、「水平的公平(horizontal equity)」と「垂直的公平(vertical equity)」からなる。

◎課税[租税負担]公平原則は、租税立法上のルールである。租税法の解釈原理ではないとされる。

◎課税[租税負担]公平原則に基づいて租税法律が制定され、租税法律主義のもと、厳格な解釈適用が行われれば、課税[租税負担]公平は実現するとの構図にある??

- ・ 課税[租税負担]公平原則は、租税法律主義とは別途、憲法の平等原則(例えば、わが国の場合は憲法 14 条、イタリア憲法 53 条 1 項・2 項、ドイツ基本法 3 条 1 項)の規定に基づいて保障する国も多い。一方、こうした憲法上の規定がない国では、不文の課税[租税負担]公平原則に基づいて保障する。この場合、課税[租税負担]公平原則は、租税法律主義のカテゴリーで扱われることになる。
- ・ ヨーロッパでは、人頭税(poll tax)や取引高税(turnover tax)/付加価値税(VAT)が課税[租税負担]公平の原則とぶつからないかが問われた。とりわけ、イタリア憲法 53 条 2 項は、「税体系は、累進的な基準による」と規定しており、取引高税/VAT 導入の憲法適合性が争われた。

(9) 納税者の権利保護の原則/納税者権利憲章(法)の制定

- ・ 民主主義にねざした諸国では、憲法で、国民に義務を課すとともに、各種の自由権を保障している。例えば、わが国の憲法は、国民の納税の義務を規定している(30条)。と同時に、さまざまな人権を規定している(11条以下)。

◎民主主義にねざした国の財政当局や課税庁は“納税の義務”を強調するけれども、“納税者の権利”保障については熱心ではない。

◎こうした「課税庁の文化(culture)を変える」ために、各国が取った手法は、納税者の権利をリステイト(restate)した納税者権利憲章(法)を採択し、公表することであった。

◎「義務」中心の“法の支配”、“租税法律主義”を「権利」中心に転換するのが狙いである。

- ・ 今日、ほとんどの民主主義に根差した諸国では、政府・租税行政庁が納税者権利憲章(法)を採択・公表している。「納税者の権利章典(taxpayers bill of rights)」、「納税者権利憲章(charter of taxpayer right)」のように、名称は国により異なる³⁹。
- ・ 納税者権利憲章(法)は、法認された既存の納税者の権利をやさしい言葉で書き表し公表した文書(declarative documents of existing taxpayer rights)である。租税行政庁が、税務調査などの際に、どのようなスタンダード(水準)の専門的なサービスを提供するのかを記した「保証書」のような性格のものである。
- ・ 民主主義に根差した諸国では、納税者権利憲章(法)を制定するとともに、課税処分に対する権利救済ルートに加え、租税行政庁内に納税者苦情処理機関/納税者オンブズパーソンを設け、手荒な税務調査やハラスメントのような事実行為に対する納税者の権利救済ルートを設けている。

(10) その他 【とりわけ、租税条約と国内税法などの関係、例えば、WHO その他国際租税条約(多数国間/二国間)とトランプ関税などの問題を、租税法律主義の面から、どうとらえるかなどが問われる】

³⁹ Duncan Bentley, *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation* (2007). https://www.researchgate.net/publication/50917590_Taxpayers'_rights_Theory_origin_and_implementation/ダンカン・ベントレー(著)/中村芳昭(監訳)『納税者の権利 ～理論・実務・モデル～』(2023年、勁草書房); Koji Ishimura, "The State of Taxpayers' Rights in Japan" *Rev. L. J.* (1997) (PDF) [The State of Taxpayers' Rights in Japan](#) 邦語の文献として、石村耕治『先進諸国の納税者権利憲章(第2版)』(中央経済社)参照。

2 租税法解釈から見た租税法律主義の今日的課題

- ◎今日、取引関係が複雑化し、立法府による租税立法対応が追い付かない。このため、いわゆる「立法漏れ (legislative gaps)」おきる。
- ◎立法漏れをカバーしようということで、租税行政庁が行政通達や取扱い実例 (FAQ/Q&A) など (以下「行政立法」ともいう。) を大量に発出する。立法漏れは、本来、司法の法解釈によってカバーされるべきといえる。ところが、現実には、司法 (裁判所) が、行政立法・行政解釈に敬讓 (deference) 【「司法敬讓」ともいう。もう少しわかりやすく言うと、「行政追従司法」】のスタンスで解決されているケースが極めて多い。租税行政庁の法解釈に対する敬讓は、租税不服申立 (租税審判) 制度や租税行政庁内の設けられた不服審判機関でも問題になる。
- ◎租税行政庁の法解釈に対する敬讓が抑制されないと、納税者の憲法上の「裁判を受ける権利」の形骸化する。とりわけ、租税法分野での司法敬讓は、“租税法律主義”ないし“法の支配”をより形骸化しかねない。

(1) 租税行政庁の税法解釈に対する敬讓型司法や敬讓型租税審判の適否

- ・ 現代国家においては、財政当局や租税行政庁 (執行庁) が租税法の適用・解釈に対する政省令、行政通達や取扱い実例 (FAQ/Q&A) など (以下「行政立法」ともいう。) を大量に発出する。
- ・ この背景には、取引関係が複雑化し、立法府による租税立法対応が追い付かないこともある。いわゆる「立法漏れ (legislative gaps)」である。
- ・ 立法漏れは、本来、司法の法解釈によってカバーされるべきといえる。しかし、現実には、司法 (裁判所) が、行政立法・行政解釈に敬讓 (deference) (「司法敬讓」ともいう。) を払うことで解決されているケースが極めて多い。
- ・ 司法敬讓が抑制されないと、納税者の憲法上の「裁判を受ける権利」の形骸化する。とりわけ、租税法分野での司法敬讓は、租税法律主義ないし「法の支配」のルール形骸化をより深刻にする問題をはらんでいる。
- ・ これは、租税行政庁の法解釈に対する敬讓問題は、租税不服申立 (租税審判) 制度や租税行政庁内の設けられた不服審判機関でも問題になる。争訟手続の独立性を不透明にし、納税者の権利救済の形骸化にもつながるからである。
- ・ 財政当局の租税立法や租税行政庁の法解釈に対する司法敬讓は、租税法律主義ないし「法の支配」の形骸化問題として重くとらえないといけない。

《アメリカでは、連邦最高裁が、「行政追従司法」終焉宣言》

◎連邦最高裁は、ローパーブライト(Loper Bright)判決(2024 年)で、40 年にわたるシェブロン(Chevron)判決(1984 年)で確立した「行政追従司法」[行政解釈の敬讓型司法審査(司法敬讓/ judicial deference)]に終焉宣言をした。

(2) 行政追従司法終焉宣言:米連邦最高裁のローパーブライト(Loper Bright)判決

- ・ 2024 年 6 月 28 日に、合衆国連邦最高裁は、裁判所が判断を下す場合に行政の専門性に配慮し敬讓を尽くし執行(行政)機関による合理的な判断を尊重すべきであるとした 40 年にわたるシェブロン(Chevron)判決 [Chevron U.S.A. v. Natural Resources Defense Counsel, Inc. 467 U.S. 837 (1984)] を無効にするローパーブライト(Loper Bright)判決を下した [Loper Bright Enterprises v. Raimondo, 603 U.S. 369 (2024)]。
- ・ アメリカでは、租税行政庁の税法解釈に対する敬讓型司法(judicial deference)、つまり「行政追従司法」が転換期を迎えている。
- ・ ローパーブライト(Loper Bright)判決を契機に、行政立法(政省令など)や租税行政庁の法解釈が司法判断を拘束しない方向に進み、三権分立が強化されるとする見方もある。一方で、必ずしも専門技術の知見が豊かでない裁判官による対応を危惧する見方もある⁴⁰。
- ・ ローパーブライト(Loper Bright)判決は、租税行政立法、租税法の解釈への影響も大きい。ただ、現時点では、租税法分野への影響は的確に測れていない。

(3) 司法の厳格解釈・文理解釈対応策としての租税回避否認立法の可否

- ・ 欧米の税法学研究では、租税法律主義(tax legality principle/legal certainty principle/legitimate expectation principle)を究明してから、各種不文の濫用(禁止)の法理、さらには一般的租税回避否認規定(GAAR)の要否などの分析を進める手法が採られる。
- ・ この背景には、一般に各国の司法は、久しく“課税問題は人権問題である”とのスタンスで、租税法律主義に基づき、税法の「厳格解釈・文理解釈(strict & literal construction)」の伝統を維持してきていることがある。拡大解釈には依然慎重論が根強いことがある。
- ・ こうした司法の態度に業を煮やした行政府や立法府が、一般的租税回避否認規定(GAAR= General Anti-Avoidance(or Abuse)Rule)ないし個別的租税回避否認規

⁴⁰ See, Mila Sohoni, “Chevrone Legacy,” 138 Harv. L. Rev. F. 66 (2025); Note, “The Loper Decision and Tax Regulations after Chevron,” U.S. Tax. Int’l Mergers, Acquis. & Jt. Ventures ¶ 1.09 (May 2025).

定(specific anti-tax avoidance provision)を設け、司法の取り込みを狙うという手法を強めている。

(4) 租税回避防止 EU 指令(ATAD)で新常态(new normal)目指す EU

◎租税法律主義と租税回避対策立法の攻防

【司法対応】 各国司法や EU 司法裁判所(ECJ) :

法解釈での不文の法理「法の濫用(abuse of law)」等の利用

【立法対応】

- ★**各国での対応** ・個別の租税回避否認規定(specific anti-tax avoidance provision)での対応
- ・一般的否認規定(GAAR= General Anti-Avoidance (or Abuse) Rule
- ★**国際的対応** OECD のベップス(BEPS=Base Erosion and Profit Shifting/税源浸食と利益移転)プロジェクト
- ★**EU の対応** 租税回避防止 EU 指令(ATAD=Anti-tax Abidance Directive)の採択

- ・ こうした傾向は、個別の国だけでなく、EU(欧州連合)のような独立国家連合でも目立ってきている。
- ・ 伝統的に、EU 司法(ECJ)は、租税法の適用・解釈において、租税法律主義のルールを重視する姿勢をとってきた。租税回避行為への不文の「法の濫用(abuse of law)」論の積極的な適用、拡大解釈には慎重である。
- ・ EU の法律(指令や規則)の制定は、欧州委員会(European Commission)が法案をつくり、EU 理事会(EU Council)と欧州議会(EP)が共同で採択する仕組みである。
- ・ EU において、租税回避行為防止ルールの必要性については、EU 理事会と欧州司法裁判所(ECJ)との間では温度差がある。
- ・ 欧州委員会は、国境越え(cross-border)租税回避行為防止ルールの整備に積極的である。OECD のベップス(BEPS=Base Erosion and Profit Shifting/税源浸食と利益移転)プロジェクトからの強い圧力を感じているからである。
- ・ EU では、濫用的なタックス・プランニング(aggressive tax planning)が大流行りなことも事実である。欧州委員会は、濫用的な租税回避が EU 域内市場での正常な活動や運営を損うのではないかと心配する。ところが、EU 司法(ECJ)に法の適用・解

釈による対応、包囲網づくりは期待薄である。となれば、立法による対応を探るより道はない。

- ・ EU 法制定の手綱を握る欧州委員会は、決断した。租税回避防止 EU 指令 (ATAD=Anti-tax Abidance Directive) の採択で、新常态(ニューノーマル/new normal) 目指すことにした。租税回避防止 EU 指令(ATAD)は、大きく繰ると、(1) TAD1、(2)ATAD2、(3)ATAD3 の3つからなる。

◆むすびにかえて～分極化: 欧米で二極化、わが国で島国化する租税法律主義論

- ◎「EU 法の優越性(Supremacy of EU Law Over National Law)」ルールの下、共通化するドイツ、フランスなど加盟各国の租税法律主義論
- ◎経済大国のアメリカでは、自国ファーストのトップによる内向きの「独裁的リーガリズム(Autocratic legalism)」の下、執行府/大統領令(Presidential Directives)主導で租税法律主義が独り歩き
- ◎わが国では、地域言語(日本語)/「島国リーガリズム」の下で租税法律主義が展開(日本ファースト??)

- ・ 租税法律主義は、わが国の税法体系において重要な基本原則となっている。また、憲法分野でも重要な原則となっている。これは、憲法に租税法律主義の成文規定(84条)を置いていることも原因である。わが国の税法学界では、この原則についての豊かな展開を見ている。しかし、これまでグローバルな視座からの的確な点検作業はスルーされがちになっていたように思える。結果、わが国の租税法律主義論は、この島国で“固有種”として独自の展開を遂げているようにも見える。
- ・ EU(欧州連合)は 27 カ国からなる国家連合である。これらすべての加盟国で独自の展開されてきた租税法律主義の理論がある。租税法律主義を憲法に明記している国がある。一方、租税法律主義を、憲法や制定法に明定せずに、不文の法概念としている国がある。したがって、EU 加盟国を十把ひとからげにして「租税法律主義論を論じるのは難しい⁴¹⁾。
- ・ EU は、経済の強靱化を目指す。EU 域内では、ドイツをはじめとした加盟国の租税法、租税法律主義論が共通化に向かっている。一方、経済大国のアメリカでは、自国ファーストのトップが出現した。内向きの租税法、大統領令(Presidential Directives)主導の租税法律主義論が独り歩き傾向を強めている。欧米における「租税法律主義論の二極化」を認識せざるを得ない。

⁴¹⁾ 例えば、VAT(付加価値税)との関連では、昨年度の租理学会で報告したところである。[TCフォーラム研究報告 2024 年 2 号(2024 年 10 月公表) | 納税者権利憲章をつくる会/TCフォーラム]

- ・そこで、わが国の租税法律主義論との比較において、EU加盟国や英米など主要諸国で展開されている租税法律主義論をアバウトに検証し、“見える化”してみる⁴²。これにより、世界における、わが国の租税法律主義論の“所在”を確認して見る⁴³。
- ・加えて、わが国の地域言語(日本語)で展開される島国独自の租税法律主義論の所在を、グローバルな視座から確認する作業を急がないといけない。そして、国際言語である英語でフィードバックしないといけない。

【主要参考文献】(tentative)

- ・ Wojciech Morawski, “The Tax Ruling-The Conflict between the Principle of Legality and the Principle of Legal Expectations, DOI 10.15290/00lscpripi.2018.38
- ・ Frans Vanistendael, “Legal Framework for Taxation” in Tax Law Design and Drafting, Vol. 1 by Victor T. Thuranyi (IMF, 1996)
- ・ Christian Amand, “VAT Neutrality: A Principle of EU Law or a Principle of the VAT System,” 2 World J. VAT/GST L. (2013)
- ・ Marton Varju, “Case law note: The Right to VAT Deduction and the ECJ: Towards Neutral and Efficient Taxation in the Single Market?” 47 Intertax, Issue 3, (2019)
- ・ Johnny R. Buckles, “Constitutional Law and Tax Expenditures: A Prelude,” 76 Ark. L. Rev. 1 (2023)
- ・ Daniel Pawal, “Relations between the principle of neutrality and elements of value added tax structure,” Financial Internet Quarterly 17 (3) (2021)
- ・ Kevin van Abswoude, “The Principle of Fiscal Neutrality and Economic Reality in EU VAT: Two Peas in a Pod?” (2022, Lund University)
- ・ Wolfgang Schon, The Concept of Abuse of Law in European Taxation: A Methodological and Constitutional Perspective (Nov. 2019, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance)
- ・ Raquel Alexander & LeAnn Luna, “Value-Added Taxes: Ingredient in Corporate Tax Reform,” 21 Kan. J.L. & Pub. Pol’y 409 (2012)
- ・ Victor Duarte, To What Extent is the Prohibition of Abuse of Law Consistent with the Legal Certainty In VAT? (2017/2018, Lund University)
- ・ Paolo Piantavigna, “Tax Abuse in European Union Law: A Theory||,” EC Tax Review (2011/3), at 143 *et seq*

⁴² See, Scope of the principle of the legality of taxation, particularly in relation to value added tax (*Directorate-General for Research and Documentation*, September 2018).

⁴³ 世界の憲法の邦訳にあたっては、初宿正典・辻村みよ子編『新解説世界憲法集〔第5版〕(2020年、三省堂)、高橋和之編『新版 世界憲法集〔第2版〕(2007年、岩波文庫)などを参照。

- Cihat Öner, “Is Tax Avoidance the Theory of Everything in Tax Law? A Terminological Analysis of EU Legislation and Case Law,” 27 EC Tax Review (2019) at 96 *et seq.*
- ECtHR, Factsheet – Taxation and the ECHR : Taxation and the European Convention on Human Rights (March 2023)
- ECtHR, Scope of the Principle of the Legality of Taxation, particularly in relation to value added tax (September 2018)
- Henry Ordower, “Horizontal and Vertical Equity in Taxation as Constitutional Principles: Germany and the United States Contrasted,” 7 Fla. Tax Rev. 259, at 302 *et seq.* (2006)
- S. W. Mazza & T. A. Kaye, “Restricting the Legislative Power to Tax in the U.S.,” 54 Am. J. Comp. L. 641 (2006)
- Cheryl Block, “Pathologies at the Intersection of the Budget and Tax Legislative Process,” 43 B.C. L. Rev. 863(2002).
- Charles B. Hochman, The Supreme Court and the Constitutionality of Retroactive Legislation, 73 Harv. L. Rev. 692 (1960)
- Duncan Bentley, Taxpayers’ Rights: Theory, Origin and Implementation (2007)
- John Kruzell, “Unitary executive’ theory may reach Supreme Court as Trump wields sweeping power,” Reuters (February 14, 2025).
- Barry Sullivan, “Expert Knowledge, Democratic Accountability, and the Unitary Executive,” 92 Fordham L. Rev. 575 (2023).
- Ashraf Ahmed, *et.al.*, “The Making of Presidential Administration,” 137 Harv. L. Rev, 2131, at 2132 (2024)
- Lawrence B. Solum, “Originalism versus Living Constitutionalism: The Conceptual Structure of Greate Debate,” 113 Nw. U. L. Rev. 1243 (2019)
- Lee J. Strang, “Originalism’s Promise, and Its Limits,” 63 Clev. St. L. Rev. 81 (2014)
- Mila Sohoni, “Chevrons Legacy,” 138 Harv. L. Rev. F. 66 (2025)
- Note, “The Loper Decision and Tax Regulations after Chevron,” U.S. Tax. Int’l Mergers, Acquis. & Jt. Ventures ¶ 1.09 (May 2025)
- Cezary Kosikowski, General Budget and Budget Law of the European Union (2008,Temida 2)
- Eloise Pasachoff, “Modernizing the Power of the Purse Statutes,” 92 Geo. Wash. L. Rev. 359 (2024)
- Note, “The Global Trade Accountability Act and Its Effects on Congressional Power and International Trade,” 9 Penn St. J. L. & Int’l Aff. 258,” (2020)
- Yoseph Edrey, “Constitutional Review and Tax Law: An Analytical Framework,” 56 Am. U. L. Rev. 1187 (2007)